

		Sentenza n. 157/2024
	REPUBBLICA ITALIANA	
	IN NOME DEL POPOLO ITALIANO	
	LA CORTE DEI CONTI	
	SEZIONE GIURISDIZIONALE REGIONALE per il VENETO	
	Composta da	
	TONOLO Marta Presidente	
	ZAFFINA Innocenza Consigliere	
	ALBERGHINI Daniela Consigliere, relatore	
	ha pronunciato la seguente	
	SENTENZA	
	nel giudizio di conto iscritto al n. 31960 del registro di Segreteria avente ad	
	oggetto il conto giudiziale n.60943 reso dal Comune di Verona quale	
	agente della riscossione della Provincia di Verona per il Tributo ambientale	
	provinciale/TEFA per il periodo 1.1.2017/31.12.2017 e depositato il 12	
	luglio 2018;	
	Vista la relazione n. 241/2023 del Magistrato Istruttore sul conto in data 27	
	giugno 2023;	
	Vista la memoria depositata dal Comune di Verona in data 22 febbraio	
	2024;	
	Vista la memoria depositata dal Prof. Avv. Loris Tosi in data 5 marzo 2024	
	nell’interesse di So.Lo.Ri. s.p.a, subagente;	
	Visti gli altri atti e documenti tutti di causa;	
	Uditi all’udienza del 18 aprile 2024, celebrata con l’assistenza del segretario	
	d.ssa Mara Agostini, data per letta la relazione del Cons. Daniela Alberghini,	

il Pubblico Ministero, nella persona del Sostituto Procuratore Regionale Massimiliano Spagnuolo e l'Avv. Samuel Bolis per So.lo.ri. S.p.a.

SVOLGIMENTO IN FATTO

Con relazione di deferimento n. 241 in data 12 luglio 2023 il Magistrato istruttore ha chiesto di sottoporre a giudizio della Sezione il conto giudiziale n.60943 dell'agente contabile Comune di Verona, depositato il giorno 12 luglio 2018, avente ad oggetto la riscossione del tributo ambientale provinciale/TEFA di competenza della Provincia di Verona per l'esercizio 2017.

Riferiva il Magistrato che il conto, datato 2 febbraio 2018, era privo della sottoscrizione dell'agente contabile, mentre la copia del file depositata era corredata di firma digitale, apposta in data 5 luglio 2018, del dott. Piero Rossignoli, Responsabile del Servizio Finanziario della Provincia di Verona.

Richiamata la normativa istitutiva del tributo, la relazione evidenziava che la riscossione è *ex lege* affidata ai comuni *“contestualmente alla tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani e con l'osservanza delle relative norme per l'accertamento, il contenzioso, la riscossione e le sanzioni”*, spettando agli stessi *“una commissione, posta a carico della provincia impositrice, nella misura dello 0,30 per cento delle somme riscosse, senza importi minimi e massimi”* (art. 19 d.lgs. 504/1992).

Veniva, inoltre, rappresentato che il Comune di Verona aveva affidato la riscossione della tariffa per il servizio di gestione dei rifiuti e, conseguentemente, alla luce della previsione dell'art. 19 del D.lgs. n. 502/94, anche la riscossione del tributo ambientale provinciale, a SOLORI s.p.a., società a totale partecipazione pubblica, che aveva, quindi, a sua

volta assunto la qualità di (sub)agente contabile.

Sulla base della documentazione acquisita in istruttoria il Magistrato riteneva che il conto fosse stato compilato d'ufficio sulla base di due prospetti redatti dalla concessionaria So.Lo.Ri. s.p.a. dai quali era emerso che il conto era, in realtà, rappresentativo di più gestioni, dal momento che venivano elencati diversi "canali d'incasso": il Comune di Verona, Equitalia, "versamento mediante F24", un non meglio precisato "N.D.", ed infine la stessa So.Lo.Ri. s.p.a..

Nei prospetti, inoltre, venivano separatamente indicate le somme da riversarsi alla Provincia da parte del Comune di Verona ovvero da parte di So.Lo.Ri. s.p.a., escludendone altre "di competenza" di Equitalia Nord s.p.a..

Tuttavia, essendo stati prodotti documenti giustificativi dei soli pagamenti eseguiti da So.Lo.Ri. s.p.a., non era stato possibile verificare in capo a quali e quanti soggetti in effetti vi fosse stato il maneggio del denaro: pur in assenza di sufficienti elementi per inquadrare la fattispecie nei modelli legali di gestione plurisoggettiva, la mancata allegazione dei subconti relativi alle gestioni degli altri soggetti riscossori veniva ritenuta una irregolarità ostativa all'approvazione del conto.

Veniva, inoltre, evidenziato che, sulla base delle scritture del conto, non era possibile verificare l'esatta quantificazione del TEFA, pur tenendo conto dell'aggio *ex lege*, a causa della presenza, nei prospetti acquisiti in istruttoria, di scritture di compensazione per "rimborsi", tanto più che non era stato messo a disposizione (perché ritenuto superato dalla circostanza che gli incassi avvenivano solo con mezzi tracciabili) un registro di

rendicontazione analitica delle riscossioni effettuate, dei compensi

trattenuti, degli sgravi e scarichi applicati nonché di ogni altro fatto che

avesse avuto impatto sulla riscossione.

La mancanza, inoltre, della relazione dell'organo di controllo interno

prevista dall'art. 139, comma 2, del c.g.c. non aveva consentito di

ulteriormente verificare la regolarità della gestione.

Alla luce delle irregolarità riscontrate, ostative all'approvazione del conto e

al scarico dell'agente, l'esame veniva deferito al Collegio, per la

declaratoria di irregolarità.

Con decreto presidenziale in data 17 novembre 2023, veniva fissata

l'udienza di trattazione del 14 marzo 2024, successivamente rinviata al 18

aprile 2024 con decreto presidenziale del 26 febbraio 2024.

La relazione di deferimento e il decreto di fissazione dell'udienza venivano

ritualmente notificati al Comune di Verona.

Con memoria in data 22 febbraio 2024, il Comune di Verona, facendo

proprie talune osservazioni della Provincia di Verona, rappresentava che la

parifica del conto era avvenuta con separato provvedimento del 14 maggio

2018, antecedente alla sua approvazione.

Tale provvedimento faceva riferimento al conto regolarmente sottoscritto

dal dirigente del Comune di Verona e che, solo per mero errore materiale,

il responsabile della Provincia di Verona aveva depositato agli atti della

Sezione una copia di lavoro, non sottoscritta, del documento di

rendicontazione (peraltro di contenuto identico).

Veniva inoltre chiarito il ruolo di So.Lo.Ri. s.p.a. nella riscossione del

tributo, rappresentando che quest'ultima aveva provveduto alla

riconciliazione, sulla base delle liste dei contribuenti TARI, delle somme incassate direttamente dal Comune a mezzo F24, attività resasi necessaria in quanto per l'esercizio 2017 TARI e TEFA venivano versati con il medesimo codice tributo (3944).

All'esito della riconciliazione, So Lo.Ri. s.p.a. aveva comunicato al Comune le somme da riversare alla Provincia di Verona.

Si trattava, quindi, di due gestioni separate, oggetto di separata rendicontazione alla Provincia di Verona.

Quanto, infine, alla contestata assenza della relazione dell'organo di controllo interno, veniva fatto proprio quanto affermato nella citata nota della Provincia di Verona, circa l'assolvimento dell'obbligo mediante il richiamo ai conti giudiziali contenuto nella relazione del Collegio dei Revisori al progetto di rendiconto.

Analoghe argomentazioni venivano svolte da So.Lo.Ri. s.p.a., intervenuta nel giudizio con memoria di costituzione e difensiva del 5 marzo 2024.

Entrambe le memorie concludevano, quindi, per la declaratoria di regolarità del conto ed il discarico dell'agente.

All'odierna udienza, nessuno presente per il Comune di Verona, l'Avv. Bolis discuteva richiamando le deduzioni e le conclusioni di cui alla memoria agli atti e il Pubblico Ministero concludeva, come da verbale, per la dichiarazione di irregolarità del conto, ritenendo solo parzialmente superati i rilievi del Magistrato istruttore.

All'esito della discussione il giudizio veniva trattenuto in decisione.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Il conto sottoposto all'esame del Collegio è relativo alla gestione degli

incassi derivanti dalla riscossione del tributo ambientale provinciale, previsto dall'art. 19 del D.Lgs. n. 504/92 e s.m.i., da parte del Comune di Verona per l'esercizio 2017, anche per il tramite della società So.Lo.Ri s.p.a., affidataria del servizio di riscossione della TARI giusta D.C.C. n. 22/2014.

Il tributo oggetto della gestione in esame è riscosso *ex lege* (art. 19 D.lgs. n. 504/92) unitamente alla tassa/tariffa per il servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti e, quindi, con le medesime modalità.

Come è noto, il pagamento può avvenire sia con versamento diretto da parte del contribuente mediante modello F24, ai sensi dell'art. 17 del D.lgs. n. 241/1997 (richiamato dall'art. 1, comma 688, della legge n. 147/2013), ovvero attraverso i canali di pagamento messi a disposizione da eventuali concessionari per la riscossione incaricati dai Comuni.

Nel primo caso, gli importi versati confluiscono direttamente sui conti di Tesoreria unica, per poi essere riversati al Comune di competenza (il modello di versamento, infatti, consente di identificare l'ente destinatario del pagamento e la tipologia del versamento sulla base di specifici codici).

Nel secondo caso, le modalità di riscossione, rendicontazione e riversamento costituiscono parte delle obbligazioni discendenti dal contratto di affidamento: per quanto riguarda il rapporto instaurato dal Comune di Verona con So.Lo.Ri. s.p.a. viene in rilievo il capitolato speciale, che disciplina, all'art. 2, le modalità di pagamento (su conto corrente postale e bancario) e, all'art. 3, le modalità di riversamento.

Con particolare riferimento al riversamento del tributo provinciale riscosso da So.Lo.Ri. s.p.a., l'art. 3.3. prevede che quest'ultima provveda al

pagamento alla Provincia di Verona.

Alla luce di tali elementi, quindi, non vi può essere dubbio che il rapporto tra Comune di Verona e So.lo.Ri. s.p.a. debba inquadrarsi nella fattispecie prevista dall'art. 192 del R.D. n. 827/24 (*"Per le amministrazioni che hanno contabili principali e contabili secondari, le riscossioni fatte ed i versamenti e pagamenti eseguiti da questi ultimi si concentrano nella contabilità dei primi. I contabili principali però non rispondono dei fatti dei contabili secondari, se non in quanto essi stessi sieno imputabili di colpa o di trascuranza. I contabili secondari sono al pari dei principali sottoposti alla vigilanza del ministro delle finanze ed alla giurisdizione della Corte dei conti, e debbono rendere ad essa il loro conto giudiziale da unirsi a corredo di quello del contabile principale"*), avendo So.Lo.Ri. s.p.a. assunto la qualità di agente secondario e il Comune di Verona quella di agente principale.

Come è noto, infatti, *"I moduli organizzatori espressamente previsti dalla legge sono al riguardo due. Il più semplice di essi, previsto dall'art.188 R.D. n.2440/1923, è costituito dalla individuazione, anche solo di fatto, di un soggetto, da qualificarsi agente contabile, che si serve di una pluralità di altri soggetti in posizione subordinata (siano essi cassieri, impiegati o commessi), da qualificarsi "fiduciari" in ragione del particolare rapporto che li lega all'agente, senza che abbia rilevanza alcuna la circostanza che questi ultimi siano o meno individuati dalla stessa amministrazione; in tale modo si realizza una dissociazione tra i materiali riscossori e il soggetto responsabile della conservazione complessiva e del versamento, che risponde sempre dell'operato dei propri dipendenti.*

Il più elaborato modulo organizzatorio, previsto dall'art.192 R.D.

n.2440/1923, si realizza invece laddove l'amministrazione abbia preventivamente diviso, in diritto o solo in fatto, i compiti relativi alla gestione de qua tra un soggetto qualificato come contabile principale e una pluralità di altri soggetti qualificati come contabili secondari, talché si determina una confluenza delle gestioni di questi ultimi in quella complessiva del primo, con una conseguente concentrazione delle contabilità secondarie in una principale; la legge si preoccupa di tenere comunque distinte nei rapporti interni le suddette gestioni, stabilendo al 2° comma che i contabili principali non rispondono dei fatti dei contabili secondari, salvo che siano essi stessi imputabili di colpa o di trascuratezza" (Sez. Campania, n. 487/2005, in termini, anche n. 788/2006; Sez. Sicilia, n. 825/2020).

Ed è proprio questa seconda ipotesi che ricorre nel caso in esame, poiché la scelta organizzativa del Comune di Verona di affidare le funzioni di riscossione a So.Lo.Ri. s.p.a., la quale è tenuta a rendicontare esclusivamente al Comune (art. 4 del Capitolato), configura il rapporto in guisa tale che l'attività della società di riscossione non si colloca, fiduciariamente, nell'ambito di uno schema di sovra/sottordinazione, ma, appunto, di concessione, di talché necessariamente la relativa gestione confluisce in quella del Comune che, *ex lege*, riveste la qualità di agente contabile (ricevendo, inoltre, i pagamenti effettuati con F24) principale.

La circostanza, richiamata tanto nella memoria difensiva del Comune quanto in quella di So.Lo.Ri s.p.a., che il comma 3 dell'art. 3 del capitolato speciale prevede il riversamento alla provincia di Verona da parte di So.Lo.Ri. s.p.a. delle somme introitate a titolo di TEFA attraverso i propri

canali di riscossione non inficia la correttezza di tale inquadramento della fattispecie, essendo evidente che la previsione contrattuale richiamata integra una mera delegazione di pagamento (art 1269 c.c.), come confermato dalla seconda parte del medesimo comma, in cui è previsto che, nella diversa ipotesi di riscossione con le modalità di cui all'art. 17 del D.lgs. 241/1997, So.Lo.Ri. s.p.a. deve fornire al Comune i conteggi del tributo riscosso ai fini del riversamento alla Provincia e *“nel caso di provvista da parte del Comune provvederà al riversamento”*.

2. Alla luce di quanto fin qui detto il conto della gestione avente ad oggetto la riscossione del tributo ambientale provinciale presentato dal Comune alla Provincia di Verona, si profila come irregolare, in quanto avrebbe dovuto comprendere, ex art. 192 R.D. 827/24, anche i risultati della gestione del subagente So.Lo.Ri. s.p.a., che, a sua volta, avrebbe dovuto rendere il conto (giudiziale) al Comune, perché lo ponesse a corredo del proprio.

Ciò tuttavia non è avvenuto.

Il conto sottoposto all'esame del Collegio, come rappresentato dal Comune di Verona nella propria memoria difensiva, riporta unicamente i dati della riscossione del TEFA tramite versamento diretto con mod. F24, come è stato possibile verificare dal confronto, alla luce dei chiarimenti offerti dal Comune, dei dati esposti nel conto con quelli riportati nei prospetti predisposti da So.Lo.Ri. s.p.a. ed acquisiti in istruttoria.

Della riscossione avvenuta tramite i canali di So.Lo.Ri. s.p.a., pure di non trascurabile ammontare (euro 142.613,95 al netto di rimborsi e compensi in base ai prospetti compilati dalla stessa So.Lo.Ri. e trasmessi al Comune),

non vi è traccia.

Né ha trovato conferma in atti la circostanza, pure dedotta dal Comune (ma non dal subagente), che So.Lo.Ri. s.p.a. avrebbe esposto (in violazione degli obblighi di capitolato, va sottolineato) in un autonomo conto, presentato direttamente alla Provincia di Verona, la gestione della riscossione del TEFA di propria competenza.

3. Esaminando, poi, le scritture del conto emerge che, contrariamente a quanto rappresentato, la gestione non chiude in pareggio, poiché il versamento di complessivi euro 475.523,33 -che costituisce la scrittura di chiusura del conto in corrispondenza del mese di dicembre- è, in realtà, avvenuto nell'esercizio successivo e precisamente con i mandati n. 430 del 24.1.2018 di euro 8.618,89 e n. 430 del 30.1.2018 di euro 466.904,44.

Dall'esame dei documenti prodotti dal Comune di Verona in uno con la memoria difensiva, inoltre, è emerso che l'importo di euro 8.618,89 (al netto del compenso ex lege dello 0,30%), corrispondente al TEFA dovuto sulla TARI relativa agli edifici scolastici, è stato liquidato con provvedimento del Dirigente del 10 gennaio 2018, previa relativa comunicazione di So.Lo.Ri. s.p.a. del 9 gennaio 2018 (P.G. n. 7483, da cui risulta che il relativo avviso di pagamento è stato emesso il 4.1.2018).

Il numero di bolletta (n. 39242 del 13.12.2017) riportato nelle note a margine del conto si riferisce alla bolletta di Tesoreria comunale avente ad oggetto il versamento ricevuto dal Comune di Verona dell'importo di euro 181.541,28 quale contributo del MIUR per il pagamento di TARI (e TEFA) degli edifici scolastici e, quindi, è fatto attinente alla riscossione e non al riversamento (cfr. comunicazione in data 14.12.2017 dell' U.O. Bilancio

Programmazione Contabile all'U.O. Tributi Accertamento Riscossione del Comune di Verona, allegata alla memoria).

4. Va, in ogni caso, rammentato che i principi e le regole speciali che governano il settore della gestione del denaro pubblico sono ispirati ad esigenze di controllo e garanzia obiettiva per l'accertamento della correttezza e regolarità delle gestioni e che, pertanto, le finalità di garanzia a cui è preposto il conto giudiziale non possono essere eluse o pretermesse, stante l'indefettibilità del relativo giudizio, pur potendo convivere con le regole operative di gestione e con le concrete scelte organizzative che le singole Amministrazioni, dotate di autonomia organizzativa e normativa, possono dare a se stesse, ai loro uffici ed alla loro attività gestionale, anche quando questa è affidata a terzi.

Le gestioni, quindi, non solo devono essere organizzate in modo tale che i risultati dell'attività gestoria siano in ogni momento ricollegabili, in modo certo, chiaro e continuativo, con le scritture elementari e generali tenute dalla ragioneria dell'ente, ma anche che ciò debba necessariamente emergere *in primis* dal conto reso e sottoposto a giudizio (cfr. Sez. Molise, 25/2018).

Se, come è indubitabile, il conto deve essere idoneo a rappresentare i fatti di gestione e i relativi risultati (principio oggi positivizzato nell'art. 140, comma 2, c.g.c.), la sua forma ed i relativi contenuti debbono essere coerenti con questa finalità: di qui l'indefettibilità non solo dell'obbligo di rendicontazione (in ipotesi, anche in assenza di specifico modello, caso che qui non ricorre), ma, sotto il profilo contenutistico, dell'obbligo di completa ed idonea rappresentazione dei fatti di gestione (cfr. Sez. Piemonte, n.

144/2011) che, come si è visto, nel caso di specie non si è data, tanto che la riconciliazione è stata possibile solo attraverso una analitica ricostruzione dei movimenti basata su dati non esposti nel conto medesimo.

Sulla scorta di un prevalente orientamento della giurisprudenza di questa Corte, pertanto, il conto deve essere dichiarato irregolare e l'agente non può essere ammesso a discarico, pur non ricorrendo i presupposti per una condanna.

5. Appare, invece, superata, sulla base delle produzioni documentali degli agenti nella presente fase del giudizio, la contestazione relativa al difetto di parificazione del conto, essendo stato prodotto, in questa sede, il relativo, separato, provvedimento dirigenziale.

Va, tuttavia, rilevato che, ai sensi dell'art. 139 c.g.c., il deposito del provvedimento di parifica, se diverso rispetto al visto di regolarità apposto in calce al conto giudiziale, è un adempimento indefettibile a cui il depositante non può sottrarsi.

6. Solo *in limine*, essendo assorbenti i profili di irregolarità sopra evidenziati, il Collegio ritiene di dover precisare che non può trovare accoglimento l'argomentazione dell'agente contabile secondo cui la mancanza della relazione dell'organo di controllo interno sarebbe da intendersi superata con il riferimento alla Relazione che il Collegio dei revisori dei conti ha redatto in occasione del rendiconto di esercizio. Tale relazione, con cui viene solo dato atto dell'avvenuto deposito dei conti giudiziali da parte degli agenti contabili, è del tutto inidonea, per contenuto, a realizzare le finalità ad essa attribuite dal legislatore.

Sul punto, va richiamata l'ordinanza n. 15/2023 di questa Sezione, con cui è

stato chiarito che *“la relazione prevista dall’art. 139, c. 2, c.g.c. è resa dall’organo di controllo interno individuato dall’ente dovendosi in ogni caso garantire che lo stesso sia un soggetto terzo rispetto all'agente contabile al fine di non vanificare la funzione del controllo che, seppur interno, dev’essere svolto in posizione di terzietà; ferma restando l’autonomia regolamentare e organizzativa dell’ente, la relazione dovrebbe, preferibilmente, dare conto dell’attività di verifica svolta, comprendente, ad esempio: la regolarità formale del conto; la corrispondenza della documentazione giustificativa con le scritture contabili dell’ente e con le risultanze contenute nel conto; la tipologia delle entrate e delle uscite e i versamenti effettuati in tesoreria; ogni evenienza che possa aver determinato un’alterazione dell’assetto contabile con evidenza di eventuali elementi significativi che siano intervenuti nel periodo di rendicontazione; il livello di approfondimento della relazione dipenderà dalla tipologia del conto giudiziale esaminato, dai dati analizzati ai fini della parifica del conto e della verifica della concordanza dello stesso con le scritture detenute dall’ente nell’ambito dell’attività di controllo”.*

6. Quanto alle spese di giudizio, essendo quest’ultimo stato definito in assenza di condanna, non vi è luogo a provvedere.

P.Q.M.

definitivamente pronunciando nel giudizio iscritto al n. **31959** del registro di segreteria

DICHIARA

irregolare il conto n. 60943 depositato il 12 luglio 2018 e, per l’effetto, non ammette a discarico l’agente.

